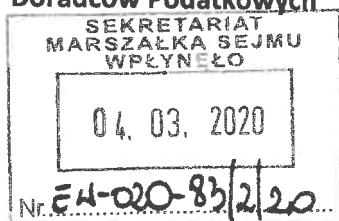




**KRAJOWA RADA  
DORADCÓW PODATKOWYCH**

Warszawa, 26 luty 2020 r.

**Prof. dr hab. Adam MARIAŃSKI**  
**Przewodniczący Krajowej Rady**  
**Doradców Podatkowych**



**Szanowna Pani**  
**Elżbieta WITEK**  
**Marszałek Sejmu**

Kancelaria Sejmu  
ul. Wiejska 4/6/8  
00-902 Warszawa

*Szanowna Pani Marszałek,*

W załączeniu przesyłam Stanowisko Krajowej Rady Doradców Podatkowych w odniesieniu do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw (druk nr 208).

**Prof. dr hab. Adam MARIAŃSKI**

**Przewodniczący Krajowej Rady**  
**Doradców Podatkowych**

---

Tłoczono z polecenia Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej



**KRAJOWA IZBA DORADCÓW PODATKOWYCH**

ul. Bitwy Warszawskiej 1920 roku 3/310, 02-362 Warszawa, NIP 526-26-10-268  
tel. (22) 578 50 00, fax (22) 578 50 09, biuro@kidp.pl, www.kidp.pl



**KRAJOWA RADA  
DORADCÓW PODATKOWYCH**

### **Stanowisko Krajowej Rady Doradców Podatkowych**

**w odniesieniu do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw (druk nr 208)**

Krajowa Rada Doradców Podatkowych (KRDP) z zaniepokojeniem śledzi działania ustawodawcze zmierzające ku zaimplementowaniu do polskiego porządku prawnego dyrektywy Rady (UE) 2017/952 z dnia 29 maja 2017 r. zmieniającej dyrektywę (UE) 2016/1164 w zakresie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych dotyczących państw trzecich (Dz. Urz. UE L 144 z 07.06.2017, str. 1, dalej: ATAD II). W ocenie samorządu doradców podatkowych tryb procedowania oraz zaproponowany kształt przepisów zawartych w rządowym projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw jest nie do pogodzenia z fundamentalnymi zasadami państwa prawa oraz konstytucyjnymi nakazami i zakazami dotyczącymi ingerowania w sferę wolności i praw ekonomicznych obywateli.

Przed wszystkim należy zwrócić uwagę na fakt, że pośpiech towarzyszący procesowi legislacyjnego w omawianym zakresie wyjaśniany jest przez prawodawcę rządowego opóźnieniem we wdrażaniu ATAD II. Zgodnie bowiem z postanowieniami tej dyrektywy państwa członkowskie zobowiązane były do jej zaimplementowania do krajowych porządków prawnych w terminie do końca grudnia 2019 r. W związku z tymi opóźnieniami Komisja Europejska skierowała w styczniu br. m.in. do Polski wezwanie do usunięcia uchybienia w zakresie wdrożenia dyrektywy ATAD II. Powyższe ma zatem tłumaczyć nie tylko pośpiech ustawodawcy przejawiający się m.in. w tym, że omawiany projekt nie został poddany konsultacjom społecznym na etapie rządowego postępowania legislacyjnego, ale również to, że projektowane regulacje zakładają wprowadzenie zmian w zakresie podatków rozliczanych w cyklu rocznym w czasie trwania roku podatkowego. Założenie to jest sprzeczne z zasadami wprowadzania zmian w prawie podatkowym, które wynikają z ugruntowanego i dotychczas rygorystycznie przestrzegane stanowiska Trybunału Konstytucyjnego.

**KRAJOWA IZBA DORADCÓW PODATKOWYCH**

ul. Bitwy Warszawskiej 1920 roku 3/310, 02-362 Warszawa, NIP 526-26-10-268  
tel. (22) 578 50 00, fax (22) 578 50 09, [biuro@kidp.pl](mailto:biuro@kidp.pl), [www.kidp.pl](http://www.kidp.pl)

Krajowa Rada przyjmuje, że wskazana wyżej reguła zakazu wprowadzania zmian w podatkach rocznych nie ma charakteru absolutnego - zwłaszcza w kontekście możliwości wprowadzania zmian korzystnych dla podatnika - nie dotyczy zatem jakichkolwiek modyfikacji takiego podatku, czy zmian ograniczonych jedynie do pewnych elementów stosunku podatkowego (zob. wyrok TK z dnia 18 listopada 2014 r., sygn. akt K 23/12). Niemniej w omawianym przypadku należy zwrócić uwagę na dwie kwestie.

Po pierwsze, zgodzić należy się z tezą, że - wbrew twierdzeniom ustawodawcy - fakt uchybienia przez niego terminowi implementacji dyrektywy ATAD II sam w sobie nie może uzasadniać wprowadzenia nowych przepisów w ciągu roku podatkowego. Biorąc pod uwagę, że dyrektywa ATAD II została uchwalona w 2017 r. ustawodawca miał wystarczająco dużo czasu dla opracowania przepisów ją implementujących oraz zabezpieczenia odpowiedniego okresu dostosowawczego dla podatników. Fakt niedopełnienia przez niego tego obowiązku, nie może uzasadniać naruszenia praw podatników. Zwłaszcza, że inne dyrektywy dotyczące transgranicznego planowania podatkowego<sup>1</sup> polski ustawodawca wdrożył<sup>2</sup> również pośpiesznie, choć aż z rocznym wyprzedzeniem rozszerzając przy tym przedmiotowy (brak elementu transgranicznego, szeroka definicja schematu podatkowego) i podmiotowy (podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych) zakres zastosowania.

Za nadinterpretację trzeba przy tym uznać powoływanie się przez projektodawcę na „dążenie ustawodawcy do przeciwstawienia się oszustwom i nadużyciom podatkowym, prowadzącym do uchylania się od obowiązku uiszczania należnych podatków” jako ważny interes publiczny uzasadniający wprowadzenia zmian w trakcie roku podatkowego (s. 25 uzasadnienia do projektu ustawy). Zwrócić pod raz kolejny należy uwagę, na różnice pomiędzy uchylaniem się a unikaniem opodatkowania. Naczelny Sąd Administracyjny podkreślał, że istotą działalności gospodarczej jest maksymalizacja zysku, a nie maksymalizacja zobowiązań podatkowych (por. wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2002 r., sygn. I SA/Gd 771/01, oraz wyrok NSA z dnia 29 maja 2002r., III SA 2602/00). Co więcej, żaden przepis prawa podatkowego ani orzecznictwo, ani też doktryna prawa nie zabraniają podatnikowi wyboru takiego rozwiązania zgodnego z prawem i rzeczywistością, które byłoby dla niego - przy podejmowaniu decyzji gospodarczych - bardziej korzystne na gruncie prawa podatkowego, gdy działania te mieszczą się w granicach prawa (zamiast wielu zob. wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 2019 r., sygn. akt II FSK 2327/12). Przyjmuje się w związku z tym, że

---

<sup>1</sup> dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (Dz. Urz. UE L 139 z 05.06.2018, str. 1 oraz Dz. Urz. UE L 31 z 01.02.2019, str. 108), a także dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.U. UE L z 19 lipca 2016 r. Nr 193, s. 1 z późn. zm.).

<sup>2</sup> ustawą z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018 r. poz. 2193)

jeżeli obowiązujący porządek prawny stwarza podatnikowi możliwość wyboru kilku legalnych konstrukcji do osiągnięcia zamierzonego celu gospodarczego, z których każda będzie miała inny wymiar podatkowy, to wybór najkorzystniejszego podatkowo rozwiązania nie może być traktowany jako obejście prawa (por. glosa K. Zagrobelnego do wyroku NSA z dnia 9 lutego 2000r., sygn. akt I SA/Gd 2036/97, OSP 2001/10/521). Również Trybunał Konstytucyjny wskazywał, że w obowiązującym stanie prawnym nie występuje żadna norma nakładająca na podatnika obowiązek działania dla powstania zobowiązania w najwyższej - określonej w ustawie - wysokości (zob. wyrok TK z dnia 11 maja 2004 r., sygn. K 4/03, OTK-A 2004/5/41). Trybunał Konstytucyjny zakwestionował tym samym konstytucyjność sankcjonowania czynności prawnych, których jedyną istotną korzyścią jest obniżenie opodatkowania. Jego zdaniem niezgodne z Konstytucją jest wymaganie od obywatela, by każdorazowo ustalał, czy w danym przypadku istnieje alternatywa skutkująca wyższym opodatkowaniem. Planowanie podatkowe może opierać się na doborze form obrotu gospodarczego, które pozwoli na osiągnięcie pożądanego rezultatu gospodarczego bez wkraczania w pole obowiązku podatkowego. Każdy podatnik ma prawo do takiego kształtowania swoich spraw, ażeby związane z nimi obciążenia podatkowe były jak najniższe.

Po drugie, projekt zakłada wejście ustawy w życie z dniem 1 kwietnia 2020 r., a pierwsze czytanie w Sejmie odbyło się 12 lutego 2020 r. (art. 21 projektu). Projekt skierowano do Komisji Finansów Publicznych z terminem przedstawienia sprawozdania do dnia 24 marca 2020 r.<sup>3</sup> W ocenie KRDP tak krótka *vacatio legis* dla tak skomplikowanych i nieprecyzyjnych przepisów wyklucza możliwość dostosowania przez podatników swojej działalności do nowych regulacji, co również stoi w sprzeczności z dotychczasowym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego. Pewność prawa i związana z nią zasada bezpieczeństwa prawnego ma szczególne znaczenie w prawie regulującym daniny publiczne. Przy zwiększaniu obciążeń daninowych należy zapewnić podmiotom, których to dotyczy, co najmniej miesięczny okres do racjonalnego rozporządzenia swoimi interesami (por. wyrok z 18 grudnia 2002 r., sygn. akt K 43/01).

Należy także zwrócić uwagę na to, że projekt zakłada konieczność ponownego zaraportowania transgranicznych schematów podatkowych. Unieważnione zostaną także dotychczasowe numery schematów transgranicznych. Projekt nie zdejmuje obowiązku raportowania schematów transgranicznych według dotychczasowych zasad. W praktyce do dnia wejścia w życie nowelizacji, tj. do 1 kwietnia 2020 r., konieczne będzie raportowanie schematów transgranicznych na dotychczasowych zasadach, a po 31 marca 2020 r. takie raportowania trzeba będzie powtórzyć.

---

<sup>3</sup> <http://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=208>.

Unijna dyrektywa nakłada obowiązek raportowania tylko schematów transgranicznych oraz do wymiany informacji w tym zakresie. W tym celu dyrektywa nakazuje zbieranie informacji o schematach transgranicznych w określonym formacie, bo tylko wtedy dane te będą przydatne. Resort finansów wyjaśnił, że nie może sam przetworzyć otrzymanych już raz informacji o schematach transgranicznych, bo obowiązujący od ponad roku polski format odbiega od unijnego.

Powyższe wskazuje na przypadkowość decyzji legislacyjnych podejmowanych przez polskiego ustawodawcę, który wprowadzając z dniem 1 stycznia 2019 r. obowiązek raportowania schematów podatkowych znał wymogi wynikające w tym zakresie z dyrektywy ATAD II i powinien tak skonstruować polski format schematu / raportu, który byłby zgodny z unijnym. Skutki tych decyzji, nie tylko ekonomiczne, ale i organizacyjne ponoszą wyłącznie podatnicy (oraz ich pracownicy i podmioty świadczące usługi doradztwa podatkowego), na których nakładane są nieproporcjonalne i nadmierne represyjne obowiązki. Warto przy tym zauważyć, że pozycja Polski w rankingu gospodarek o przepisach najbardziej przyjaznych biznesowi systematycznie spada (zob. raport Banku Światowego Doing Business 2019). W 2020 r. zajęliśmy 40 miejsce wśród 190 badanych państw (w 2019 r. Polska zajmowała 33. pozycję, a w 2018 r. - 27.). Pogorszenie pozycji Polski w rankingu w porównaniu z rokiem ubiegłym wynika głównie z wydłużenia się czasu poświęcanego na płacenie podatków przez przedsiębiorców (tj. liczby godzin potrzebnych do rozliczeń podatkowych wzrosła w 2019 r. z 260 do 334 godzin).

Wątpliwości nie tylko konstytucyjne (zasada niedziałania prawa wstecz), ale i co do zgodności z prawem traktatowym UE budzi także - w konsekwencji omówionych wyżej regulacji - nałożenie obowiązku raportowania (ponownego raportowania) w odniesieniu do czynności dokonanych po 26 czerwca 2018 r. oraz stosowania wprowadzanych przepisów dotyczących przemieszczania towarów w procedurze magazynu typu *call-off stock*, które faktycznie miało miejsce w okresie od dnia 1 stycznia 2020 r. do dnia 31 marca 2020 r., tj. przed proponowaną datą wejścia w życie ustawy (art. 9 i art. 10 projektu ustawy). W związku z powyższym należy podkreślić, że jeśli dyrektywa unijna nie została wdrożona (została wdrożona nieprawidłowo), podmioty prywatne do czasu jej prawidłowego wdrożenia mogą albo powoływać się na bezpośrednio skuteczny przepis dyrektywy, albo stosować niezgodne z dyrektywą przepisy krajowe. Państwo nie może nakładać na podmioty prywatne obowiązków wynikających z niewdrożonej lub nieprawidłowo wdrożonej dyrektywy. W omawianym przypadku można jednak uznać, że mamy do czynienia z sytuacją, w której państwo członkowskie nakłada wstecznie na podmiot prywatny obowiązki wynikające z niewdrożonej dyrektywy.

Tymczasem w świetle obszernego i utrwalonego orzecznictwa TSUE dotyczącego nieterminowego lub nieprawidłowego wdrożenia dyrektywy przez państwo członkowskie

**KRAJOWA IZBA DORADCÓW PODATKOWYCH**

ul. Bitwy Warszawskiej 1920 roku 3/310, 02-362 Warszawa, NIP 526-26-10-268  
tel. (22) 578 50 00, fax (22) 578 50 09, [biuro@kidp.pl](mailto:biuro@kidp.pl), [www.kidp.pl](http://www.kidp.pl)

państwo członkowskie nie może powoływać się na przepisy niewdrożonej lub nieprawidłowo wdrożonej dyrektywy przeciwko jednostkom (tak np. wyroki w sprawach 14/86 Pretore di Salò/X, 80/86 Kolpinghuis Nijmegen, C-168/95 Arcaro, w sprawach połączonych C-387/02, C-391/02 oraz C-403/02 Berlusconi i in. oraz C-321/05 Kofoed). Orzecznictwo TSUE dotyczące skutku bezpośredniego dyrektywy powstało również po to, by zapewnić ochronę podmiotom prywatnym w sytuacji, gdy państwa nie wdrożyły dyrektywy w terminie lub wdrożyły ją nieprawidłowo, a nie po to, by przyznać dodatkowe uprawnienia państwom członkowskim wobec tych podmiotów.

Mając powyższe na uwadze, KRDP postanowiła przedstawić ww. wątpliwości i zastrzeżenia co do praktyki implementowania unijnych dyrektyw dotyczących transgranicznego planowania podatkowego i kreowania polityki podatkowej państwa podkreślając, że potrzebna jest kompletna zmiana podejścia do spraw podatkowych, a w szczególności rzeczywiste konsultacje ze światem biznesu przy tworzeniu prawa podatkowego. Kwestie podatkowe to wciąż jedna z największych barier dla rozwoju przedsiębiorczości w Polsce.

  
Prof. dr hab. Adam MARIĄSKI

Przewodniczący Krajowej Rady  
Doradców Podatkowych

**KRAJOWA IZBA DORADCÓW PODATKOWYCH**

ul. Bitwy Warszawskiej 1920 roku 3/310, 02-362 Warszawa, NIP 526-26-10-268  
tel. (22) 578 50 00, fax (22) 578 50 09, biuro@kidp.pl, www.kidp.pl